

**Audience publique du 19 novembre 2003**

Recours formé par la société à responsabilité limitée R. GmbH  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 15555 du rôle, déposée le 5 novembre 2002 par Maître Claude GEIBEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois R. GmbH, ayant son siège social à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 mai 2001, par laquelle ledit directeur a décidé qu'en vertu de la convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre la République Fédérale d'Allemagne et le Grand-Duché de Luxembourg, les autorités fiscales de la République Fédérale d'Allemagne auraient été en droit d'imposer la société au titre des années 1993 à 1997, tout en refusant d'annuler les bulletins d'impôts relatifs aux années d'imposition de 1993 à 1997 et de rembourser les impôts afférents ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 18 mars 2003 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, Maître Claude GEIBEN, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

Par des bulletins émis respectivement en dates des 22 avril 1993, 10 février 1994, 25 et 29 septembre 1994, 23 novembre 1995, 8 août 1996, 21 août 1997, 13 août 1998 et 1<sup>er</sup> juillet 1999, la société à responsabilité limitée R. GmbH, dénommée ci-après la « Société », a été imposée au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune portant sur les années d'imposition 1990 à 1998.

Par lettre du 3 janvier 2001 adressée par le mandataire professionnel de la Société au directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « directeur », ce dernier fut informé de ce que les autorités fiscales allemandes avaient imposé ladite société en Allemagne, de manière illimitée (« *unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft* ») par l'émission de bulletins d'impôts afférents au sujet des années 1993 à 1997. Dans la mesure où ladite société avait également été imposée pour les années en question par les autorités fiscales luxembourgeoises, il existerait, d'après elle, une double imposition au sens de l'article 22 de la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, signée le 23 août 1958, telle qu'approuvée par la loi du 17 août 1959, dénommée ci-après la « Convention ».

Le directeur fut encore informé par le courrier en question de ce que l'établissement de la Société à Luxembourg n'était pas motivé par des raisons fiscales.

Au vu de la double imposition dont faisait l'objet la Société, le mandataire de celle-ci pria le directeur soit de restituer les impôts perçus par l'Etat luxembourgeois au sujet des années litigieuses soit d'entamer une procédure d'arbitrage entre les autorités fiscales des deux Etat membres, ayant pour but d'éviter la double imposition de la Société.

Par décision du « *Finanzamt Kaiserslautern* » du 18 janvier 2002, il n'a pas été fait droit à la réclamation introduite par la firme « *R. GmbH, ... LANDSTUHL* » à l'encontre notamment des impositions allemandes de la Société pour les années 1993 à 1997, au motif que nonobstant le fait que la Société avait été constituée au Luxembourg, conformément au droit luxembourgeois, elle appartenait au groupe de société H. établi à Landstuhl, ..., entretenait au Luxembourg seulement une ligne téléphonique dans le bureau de son conseiller fiscal, ladite ligne téléphonique étant directement reliée au siège du groupe établi à Landstuhl, n'entretenait aucun établissement au Luxembourg, la gestion de la société luxembourgeoise étant exercée par le gérant, Monsieur M. ayant ses bureaux à Landstuhl.

Lors d'un contrôle fiscal du groupe H. au sujet des années 1993 à 1997, il a été constaté que la Société n'avait pas été imposée en Allemagne pour les années en question. Dans la mesure où le lieu de la direction de la Société était établi à Landstuhl, ce qui a pu être constaté lors des vérifications sur place au siège du groupe H., l'administration fiscale allemande a considéré que la Société devrait être considérée comme imposable de manière illimitée en Allemagne.

Il ressort encore de ladite décision de l'administration fiscale de Kaiserslautern que pour les années 1998 et 1999, la Société avait déposé des déclarations fiscales auprès des autorités fiscales compétentes en Allemagne, tout en ayant introduit un recours auprès de l'administration fiscale allemande contre les bulletins d'impôts émis en date du 10 août 2001 pour les années 1998 et 1999.

En réponse au courrier précité du 3 janvier 2001, le directeur informa en date du 2 mai 2001 le mandataire de la Société de ce qui suit :

*„Im Rahmen der Aussenprüfung des Finanzamtes Kaiserslautern wurde festgestellt, dass die Geschäftsleitung der R. GmbH sich in Deutschland befindet, so dass die Gesellschaft dort bei der Ertragssteuer zu veranlagen ist.*

*Die luxemburgische Steuerveranlagungsstelle hatte die Steuer errechnet auf Grund der Angaben der Steuererklärungen der Firma R. GmbH. Im Sinne des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes unterliegen der Körperschaftsteuer als ansässige Steuerpflichtige Körperschaften, sofern sie ihren statutarischen Sitz oder ihre Hauptniederlassung in Luxemburg haben.*

*Nach Artikel 3, Absatz 5 des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 23. August 1958, hat im Falle einer Doppelansässigkeit eine juristische Person ihren Wohnsitz in dem Vertragsstaat, in dem der Ort der Leitung sich befindet.*

*Auf Grund des Berichtes über die Aussenprüfung hätte im vorliegenden Fall somit Deutschland das Besteuerungsrecht.*

*Ich sehe mich jedoch veranlasst, Ihnen folgende Überlegungen zu unterbreiten.*

*Rechtskräftige Steuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1997 sind der R. GmbH zugestellt worden, und dies nach Abgabe der Steuererklärungen, die nach § 166 der luxemburgischen Abgabenordnung nach bestem Wissen und Gewissen gemacht werden sollten.*

*Was das Verständigungsverfahren anbelangt, so sollen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sich bemühen, abkommenswidrige Doppelbesteuerungen oder Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung der Abkommen zu vermeiden.*

*Entscheidend ist des Weiteren, dass die Vorschriften über das Verständigungsverfahren lediglich ein Bemühen um eine Einigung vorsehen, aber keine Pflicht für sie statuieren.*

*Selbst wenn aus kommerziellen Erwägungen die Gesellschaft in Luxemburg gegründet wurde, stellt sich jedoch die Frage, ob der Steuerpflichtige nicht im Wege des Rechtsmissbrauchs versuchte, das deutsche Besteuerungsrecht auf Luxemburg zu übertragen, um gegebenenfalls weniger Steuern zu zahlen. Ein Verständigungsverfahren kann jedoch nachträglich nicht dazu dienen, solche Fälle zu behandeln, in denen von Steuerpflichtigen versucht wird, durch eine besondere Gestaltung Steuern zu sparen, dieser Versuch missglückt und im Ergebnis zu einer höheren Steuerbelastung führt. In der internationalen Praxis wird eine solche Belastung nicht als unbillig empfunden und deshalb nicht durch eine Verständigungslösung korrigiert.*

*Deshalb sehe ich es nicht angebracht, die rechtskräftigen Steuerbescheide der Jahre 1993 bis 1997 (und sogar 1998) rückgängig zu machen und somit die entsprechenden Steuerbeträge rückzuerstatten.*

*Für die nachfolgenden Jahre (ab 1999) scheint es, dass die Gesellschaft R. GmbH in Luxemburg nicht mehr steuerpflichtig ist“.*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 novembre 2002, la Société a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l’annulation de la décision directoriale précitée du 2 mai 2001.

Au cours des plaidoiries, le délégué du gouvernement a expliqué que son mémoire en réponse avait été déposé en dehors du délai légal en raison du fait qu’il aurait dû être rédigé sans qu’il ait pu avoir connaissance de la décision critiquée, celle-ci n’ayant pas été déposée au greffe du tribunal administratif.

A ce titre, le mandataire de la demanderesse a fait valoir que la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ne prévoirait pas de sanction pour le cas où la partie demanderesse n’a pas déposé l’original ou une copie de la décision visée par sa requête introductive d’instance.

Il estime plus particulièrement qu’il n’y aurait pas eu de préjudice pour l’Etat, dans la mesure notamment où il n’aurait pas été porté atteinte à ses droits de la défense, étant donné qu’il résulterait du mémoire en réponse du délégué du gouvernement qu’il avait été en mesure de prendre position par rapport au cas d’espèce.

Conformément à l’article 5, paragraphe (1) de la loi précitée du 21 juin 1999, « *le mémoire en réponse du défendeur devra être déposé au greffe du tribunal administratif dans le délai de 3 mois à dater de la signification* ».

En ce qui concerne la signification du recours à faire à l’Etat, au cas où il constitue l’auteur de la décision litigieuse, il y a lieu de noter que conformément à l’article 4, paragraphe (3) de la loi précitée du 21 juin 1999, « *le dépôt de la requête vaut signification à l’Etat* », de sorte que la partie demanderesse n’a à procéder ni à une notification ni à une signification par voie d’huissier de justice du recours à l’Etat, mais qu’elle a simplement pour devoir de déposer sa requête au greffe du tribunal administratif qui procédera lui-même à ladite notification.

En l’espèce, il ressort du dossier que la requête a été déposée au greffe du tribunal administratif le 5 novembre 2002, de sorte que cette date est à considérer comme étant celle de la notification du recours à l’Etat. D’ailleurs, c’est également la date à laquelle le recours a été transmis au délégué du gouvernement représentant les intérêts de l’Etat.

Il s’ensuit qu’en l’espèce, le délai dans lequel l’Etat devait déposer son mémoire en réponse expirait en principe en date du 5 février 2003.

Le délégué du gouvernement a toutefois entendu attirer l'attention du tribunal sur le fait qu'il n'avait pas été en mesure de déposer son mémoire en réponse dans ledit délai, faute par la partie demanderesse de déposer au greffe du tribunal administratif la décision visée par son recours.

Il échet tout d'abord de constater que la loi précitée du 21 juin 1999 ne contient aucune disposition suivant laquelle le fait par l'auteur de la décision litigieuse de ne pas avoir pu prendre connaissance de la décision critiquée du fait de son absence de dépôt au greffe du tribunal administratif l'autorise à déposer son mémoire en réponse en dehors du délai légal tel que prévu par l'article 5, paragraphe (1) précité.

Par ailleurs, en vertu de l'article 2, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 21 juin 1999, notamment « *la décision critiquée doit figurer en copie parmi les pièces versées, si le demandeur en dispose ; si tel n'est pas le cas, elle est à verser en cours de procédure par celui qui en est détenteur* ».

S'il est vrai qu'en l'espèce la décision critiquée n'a pas été déposée au greffe du tribunal administratif ensemble avec la requête introductive d'instance et les pièces versées à l'appui de celle-ci et qu'elle n'a été déposée, à la suite d'une demande afférente formulée par le tribunal lors de l'audience de fixation de l'affaire, qu'en date du 14 mars 2003, il n'en demeure pas moins que l'auteur de la décision visée par un recours contentieux devant les juridictions administratives ne saurait invoquer un quelconque droit ou fonder un quelconque grief sur le fait que le demandeur n'a pas déposé au moins une copie de la décision critiquée, étant donné que dans la mesure où la décision en question a été émise par l'un de ses services, il devra nécessairement être en possession sinon de la minute du moins d'une copie de la décision en question.

Il est par ailleurs évident que le délégué du gouvernement, en sa qualité de représentant du gouvernement, ne saurait disposer de plus de droits que ceux dont dispose son mandant et qu'il ne pourra se retrancher derrière le fait qu'il n'a pas sollicité auprès des services de l'Etat la décision en question ou que celle-ci ne lui a pas été transmise pour affirmer qu'il n'a pas été en mesure de prendre connaissance de celle-ci et de défendre les intérêts de l'Etat en connaissance de cause.

Enfin, l'Etat ne saurait invoquer sa propre attitude par laquelle il s'est lui-même mis dans l'impossibilité d'assurer ses droits de la défense.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le fait invoqué par l'Etat, de ne pas disposer de sa propre décision, ne saurait constituer un motif justifiant le dépôt du mémoire en réponse au-delà du délai légalement prévu à peine de forclusion par l'article 5, paragraphe (1) de la loi précitée du 21 juin 1999, de sorte que le mémoire en réponse doit être rejeté faute d'avoir été déposé dans le délai légal.

Nonobstant le fait que suivant ce qui précède l'Etat n'a pas valablement conclu dans la présente instance, le jugement est néanmoins rendu à l'égard de toutes les parties, conformément à l'article 6 de la loi précitée du 21 juin 1999.

Comme l'acte critiqué du 2 mai 2001 ne tombe pas dans le champ d'application des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est incompétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre l'acte en question.

Il s'ensuit que seul un recours en annulation a le cas échéant pu être introduit contre ladite lettre.

Il appartient encore au tribunal d'analyser la nature de la lettre du 2 mai 2001 pour vérifier s'il s'agit d'une décision susceptible de faire l'objet d'un recours devant les juridictions administratives.

Il échet tout d'abord de constater que ladite lettre a été émise à la suite de la lettre précitée du 3 janvier 2001 par laquelle le mandataire professionnel de la demanderesse informa le directeur de ce qu'il existait dans son chef une double imposition au sens de l'article 22 de la Convention pour les années d'imposition de 1993 à 1997, tout en lui soumettant une demande tendant soit au remboursement des impôts payés par elle au cours des années en question, soit à la mise en œuvre de la procédure amiable au sens de la Convention entre les autorités fiscales allemandes et luxembourgeoises, afin d'éviter la double imposition.

Il suit de ce qui précède que la demande précitée du 3 janvier 2001 comportait en réalité deux volets différents au sujet desquels la Société entendait obtenir une réponse de la part du directeur.

La lettre précitée du directeur du 2 mai 2001 prend position quant à ces deux points en décidant, d'une part, de ne pas annuler les bulletins d'imposition portant sur les années 1993 à 1997, ayant force de chose décidée, et de ne pas rembourser les impôts afférents et, d'autre part, qu'il n'y avait pas lieu de mettre en œuvre la procédure administrative tendant à éviter une double imposition contraire à la Convention, en estimant qu'une telle procédure serait inopportune dans le cas d'espèce dans lequel le contribuable a essayé de réduire sa charge d'impôts en se soumettant volontairement à une législation fiscale qu'il estime être plus favorable que celle qui devrait normalement s'appliquer.

Il s'ensuit que la lettre précitée du 2 mai 2001 est à considérer comme constituant une décision susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux, dans la mesure où le directeur a pris position sur les deux points en litige à la suite de la demande présentée par la demanderesse le 3 janvier 2001.

En ce qui concerne la recevabilité du recours dans le délai légal, force est de constater qu'il ne ressort d'aucun élément du dossier tel que soumis par la demanderesse au greffe du tribunal administratif, à défaut de dossier soumis au tribunal par l'Etat, à

quelle date la décision précitée du 2 mai 2001, d'ailleurs non pourvue des indications quant aux voies de recours ouvertes contre elle, a été notifiée à la demanderesse ou à son mandataire professionnel.

Il s'ensuit qu'aucun délai de recours contentieux n'a commencé à courir, de sorte que le recours déposé au greffe du tribunal administratif en date du 5 novembre 2002 a été introduit dans le délai légal.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en annulation, qui a par ailleurs été introduit suivant les formes prévues par la loi, est à déclarer recevable.

Quant au fond, la demanderesse reproche au directeur d'avoir retenu, à la base de sa décision précitée du 2 mai 2001, dans la mesure où celle-ci a trait au non-remboursement des impôts payés aux autorités fiscales luxembourgeoises pour les années fiscales litigieuses de 1993 à 1997, qu'elle serait susceptible d'avoir commis un abus de droit en essayant de contourner les obligations fiscales auxquelles elle aurait pu être assujettie en République Fédérale d'Allemagne pour se soumettre volontairement à la législation fiscale luxembourgeoise, afin d'être imposée d'une manière plus favorable, en soulignant que par une telle motivation de sa décision, le directeur aurait ajouté à la loi un motif de refus de remboursement des impôts payés au Luxembourg, y non prévu, sans pour le surplus être en mesure d'étayer sa présomption d'abus de droit par un quelconque élément « *tangible* ». Elle conteste dans ce contexte avoir eu l'intention de se soustraire à une imposition de la part des autorités fiscales allemandes, en faisant état de différents faits et éléments suivant lesquels elle aurait eu l'intention d'installer un établissement au Luxembourg. Elle conclut partant à un défaut de motivation, sinon à une « *motivation fallacieuse en droit* », de sorte que la décision sous analyse devrait encourir l'annulation.

Par ailleurs, la demanderesse estime que dans la mesure où, à la suite de vérifications effectuées auprès des établissements allemands du groupe par les autorités fiscales allemandes, elle a été soumise à la législation fiscale allemande pour les années litigieuses, du fait qu'elle possède un établissement stable en Allemagne, les autorités fiscales luxembourgeoises n'auraient pas eu le droit de l'imposer au titre des bénéfices réalisés par elle. Elle soutient encore que la situation de double imposition en résultant aurait été « *manifestement (...) créée contre [son] gré* », à une époque à laquelle les délais de recours contre les bulletins afférents, soit par la voie gracieuse, soit par la voie contentieuse, auraient depuis longtemps expiré.

Enfin, elle reproche au directeur de s'être référé au fait que son siège statutaire se trouve au Grand-Duché de Luxembourg afin de justifier l'imposition au Luxembourg par les autorités fiscales compétentes, alors qu'il aurait dû faire application de la Convention, et plus particulièrement de l'article 22 de celle-ci, afin d'éviter des situations de double imposition dans son chef.

Il échet tout d'abord de constater que la demanderesse ne saurait reprocher à l'administration fiscale luxembourgeoise de l'avoir imposé des chefs de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune au

sujet des années d'impositions de 1993 à 1997, dans la mesure où elle s'est mise elle-même dans une situation ayant entraîné sa double imposition par les autorités fiscales de la République Fédérale d'Allemagne et du Luxembourg, en ce qu'elle a volontairement soumis, tel que cela ressort de sa requête introductive d'instance, ainsi que des pièces et éléments du dossier soumis par elle au tribunal, les déclarations fiscales afférentes au bureau d'imposition compétent au Luxembourg. Elle ne saurait partant reprocher au bureau d'imposition en question de l'avoir imposée pour les années précitées au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt sur la fortune et de l'impôt commercial communal, d'autant plus que celui-ci n'était pas censé savoir, à défaut d'informations lui soumises par la demanderesse, que celle-ci disposait en réalité d'un établissement stable en Allemagne où elle avait également le siège de sa direction.

Force est encore de constater qu'au moment de l'introduction de sa demande précitée du 3 janvier 2001 auprès du directeur, la demanderesse ne se trouvait non seulement plus dans les délais légaux pour attaquer les bulletins litigieux relatifs aux années d'imposition 1993 à 1997, mais qu'en outre, elle n'a soulevé aucun moyen tendant à établir l'irrégularité desdits bulletins.

C'est partant à bon droit que le directeur a pu retenir dans sa décision critiquée du 2 mai 2001 que les impositions afférentes ont été effectuées sur base de bulletins d'impôts étant actuellement coulés en force de chose décidée, de sorte qu'il n'était pas en mesure de faire droit à la demande présentée par la Société tendant à obtenir le remboursement des impôts payés par elle, d'une manière volontaire, à la suite de l'émission des bulletins en question.

Cette conclusion ne saurait être énervée par le fait que le directeur a encore fait état, à titre surabondant, de réflexions quant à une présomption d'abus de droit dû à un éventuel comportement d'évasion fiscale dans le chef de la demanderesse, étant donné que sa décision se justifie par les considérations ci-avant retenues, sans qu'il n'ait eu besoin, pour fonder sa décision, de se référer à la théorie de l'abus de droit.

Il suit de l'ensemble des développements qui précèdent que loin d'avoir basé sa décision sur une fausse motivation voire sur une motivation insuffisante, le directeur a légalement justifié sa décision en question quant au volet analysé ci-avant.

En ce qui concerne le volet de la décision litigieuse portant sur la procédure amiable telle que prévue par l'article 22 de la Convention, volet contre lequel la demanderesse n'a pas directement dirigé son recours, dans le cadre duquel le directeur a refusé de réserver des suites à la demande tendant à la mise en œuvre d'une procédure amiable au sens de l'article 22 précité, il échet de rappeler que dans le cadre d'un recours en annulation, le contrôle de l'appréciation des faits sur lesquels s'est basée l'administration échappe au juge administratif qui ne peut sanctionner une décision administrative qu'au cas où il existe une flagrante disproportion entre la mesure prise par rapport aux faits de l'espèce.



Or, en l'espèce, le directeur a valablement pu estimer qu'il était inopportun de mettre en œuvre la procédure amiable prévue par l'article 22 de la Convention, qui n'est d'ailleurs pas obligatoire, en se basant sur le comportement constaté dans le chef de la Société, ayant eu pour objectif de se soumettre à une législation fiscale autre que celle normalement applicable.

Ainsi, en ce qui concerne également ce deuxième volet du recours, la décision litigieuse se trouve être légalement motivée.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

écarte des débats le mémoire en réponse du délégué du gouvernement ;

se déclare incompétent pour connaître du recours en réformation ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Ravarani, président,  
M. Schockweiler, vice-président,  
M. Spielmann, juge,

et lu à l'audience publique du 19 novembre 2003, par le président, en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Ravarani